ISSN: 1812-0512 (Print) 2790-346X (online)

Wasit Journal for Human Sciences

Available online at: https://wjfh.uowasit.edu.iq

1.Payman Saeed Khalil
2. Dunya Habib Awdish
3. Nawzad Khudhur Saeed
4. Nareen Ibrahim Musto
College of Administration and Economics
University of Zakho
4. College of Administrations and Economics University of Duhok
*** Corresponding Author**
Email:
1.payman.khalil@uoz.edu.krd
2.Donya.audeesh@uoz.edu.krd
3.nawzad.saeed@uoz.edu.krd
4. Nareen.misto@uod.ac

Keywords:
Corporate Governance, External Auditor Opinion shopping, Audit Services Market, Audit Firms, Kurdistan Region environment.

Article history:
Received: 2024-10-26
Accepted: 2024-11-13
Available online:2025-02-01

The Role of Corporate Governance in Reducing the Phenomenon of External Auditor Opinion shopping: A Field Study on a Sample of Audit Firms Operating in the Kurdistan Region environment

A B S T R A C T

This study aims to highlight the role of corporate governance in mitigating the phenomenon of audit opinion shopping in the Kurdistan Region. To achieve this goal, two main hypotheses were adopted to test the relationship and impact between the study variables. The study employed a descriptive-analytical methodology, using fieldwork to collect data, and applied simple regression analysis and path analysis through (SPSS.20) on data obtained from 42 questionnaires. These questionnaires were collected from a sample of external auditors working in auditing firms and offices operating in the Kurdistan Region to test the study's hypotheses. The study reached several findings, most notably the existence of a strong, statistically significant correlation between corporate governance and audit opinion shopping in the Kurdistan Region. Furthermore, the results demonstrated a significant effect of corporate governance in limiting the phenomenon of audit opinion shopping. On the light of findings, the study presented several recommendations, the most important of which is the necessity for supervisory and regulatory bodies to establish rules and procedures for monitoring the audit quality of audit firms operating in the region to reduce audit opinion shopping. Additionally, it suggested imposing strict penalties on firms violating these regulations, with continuous follow-up on the enforcement of such penalties by the Kurdistan Association of Accountants and Auditors.

© 2025 wjfh.Wasit University

DOI: https://doi.org/10.31185/wjfh.Vol21.Iss1/Pt1.777

دور حوكمة الشركات في الحد من ظاهرة تسوق رأي المدقق الخارجي: دراسة ميدانية في مكاتب وشركات التدقيق العاملة في بيئة إقليم كوردستان

م.م. بيمان سعيد خليل/كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة زاخو، العراق
م.م. دنيا حبيب أوديش/كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة زاخو، العراق
م.د. نوزاد خضر سعيد/كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة زاخو، العراق
م.د. نارين إبراهيم مصطو/كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة دهوك، العراق

المُستخلص

يهدف البحث إلى بيان أثر حوكمة الشركات في الحد من ظاهرة تسوق رأي المدقق الخارجي في بيئة إقليم كوردستان، وبغرض تحقيق هدف البحث تم تبني فرضيتين رئيسيتن لاختبار العلاقة والتأثير بين متغيرات البحث، وقد اعتمد البحث على المنهج الوصفي التحليلي من خلال الاسلوب الميداني لتجميع البيانات وعن طريق تحليل الانحدار البسيط وتحليل المسار وباستخدام برامج SPSS20 لبيانات (42) استمارة استبانة تم الحصول عليها من عينة البحث المكونة من مدققي الحسابات الخارجيين في مكاتب وشركات التدقيق العاملة في بيئة إقليم كوردستان؛ وذلك لاختبار فرضيات البحث. وتوصل البحث إلى مجموعة من النتائج كان أبرزها: وجود علاقة ارتباط قوية ذات دلالة إحصائية بين حوكمة الشركات وظاهرة تسوق رأي المدقق الخارجي في بيئة إقليم كوردستان، كما أثبتت النتائج وجود تأثير ذي دلالة معنوية لحوكمة الشركات في الحد من ظاهرة تسوق رأي المدقق الخارجي. وقد قدم البحث عددا من المقترحات كانت أبرزها: ضرورة أن تقوم الجهات الإشرافية والمنظمة للمهنة بوضع قواعد وإجراءات متعلقة بمراقبة جودة التدقيق لمكاتب التدقيق العاملة في الإقليم للحد من ظاهرة تسوق رأي المدقق الخارجي، فضلاً عن وضع عقوبات صارمة على المكاتب المخالفة لتلك التشريعات والقوانين، وأن تكون هناك متابعة لتنفيذ تلك العقوبات من قبل الجمعية العلمية لمراقبي الحسابات في الإقليم.

الكلمات المفتاحية: حوكمة الشركات، تسوق رأي المدقق الخارجي، سوق خدمات التدقيق، مكاتب وشركات التدقيق، بيئة إقليم كوردستان.

1. المقدمة

يعد تقرير المدقق الخارجي الأداة الرئيسة للمدققين الخارجيين للتواصل مع مستخدمي التقارير المالية من خلال بيان مدى مصداقية وصحة التقارير المالية المنشورة للشركات؛ لذا لا بد أن يكون هذا التقرير خالياً من الأخطاء, وأن تكون فيه إشارة واضحة لمعايير التدقيق (حسين، 2024: 714). إلا أنه في بعض الأحيان يعد هذا التقرير الهدف الذي تسعى إليه بعض الشركات الخاضعة للتدقيق لممارسات تسوق الرأي (أحمد وخدر، 2023: 36). إذ تمارس إدارة الشركات تسوق رأي المدقق الخارجي للحصول على تقرير نظيف حول تقاريرها المالية بما يتنافى مع وضعها المالي الحقيقي لتقليل احتمالية حدوث انخفاض في قيمتها في المستقبل، وذلك من خلال استغلال الحافز المادي للمدقق أو تهديده بالعزل الذي قد ينتج عنهما تخلي المدقق عن استقلاليته، وبالتالي إبداء رأي يتوافق مع رغبات الشركة، وهذا ما يعد تضليلاً لمستخدمي التقارير المالية ومخالفاً

لمتطلبات أخلاقيات المهنة؛ لأنها تؤدي بدرجة كبيرة إلى عدم تماثل المعلومات بينها وبين المستثمر، وهو ما يهدد بدوره سمعة مهنة التدقيق، وبالتالي عدم قيامها بأدوارها ووظائفها (Xing et al., 2023: 864-865). وفي هذا الصدد أصبحت ظاهرة تسوق رأي المدقق الخارجي موضع اهتمام الشركة التي تسعى إلى البحث عن مدققين يساعدونها على إخفاء أعمالها غير القانونية (Seifzadeh et al., 2021: 78). لذا أسفرت الشكوك والمخاوف حول تفشي ظاهرة تسوق رأي المدقق الخارجي في سوق مهنة التدقيق وآثارها السلبية في استقلالية المدقق وسمعة مهنة التدقيق، الأمر الذي دفع المنظمات المهنية المهتمة بالمهنة على العمل بوضع طرق وأنظمة مختلفة للحد من هذه الظاهرة، وفي هذا الشأن، ناقشت الهيئات المهنية أهمية تعزيز الحوكمة في الشركات بما يدعم القضاء على ظاهرة تسوق الرأي؛ إذ إن وضع مثل هذه الأنظمة والالتزام بها يدعم استقلالية المدقق ويزيد من قدرته على مقاومة ضغط العميل التي بدورها تقضي على ظاهرة تسوق الرأي (الوكيل، 2019 :3) (Velte & Loy, 2018: 75).

2. منهجية البحث ودراسات سابقة

2.1 منهجية البحث

2.1.1 مشكلة البحث

تكمن مشكلة البحث في أن رأي التدقيق أصبح سلعة تباع وتشترى، وأن الشركات الخاضعة للتدقيق أصبحت تتسوق من أجل الحصول على رأي نظيف يتزامن مع رغباتها الانتهازية؛ وذلك نتيجة زيادة شدة المنافسة في سوق خدمات التدقيق؛ لأن في ظل المنافسة المتزايدة عادةً ما تنخفض قدرة المدقق على مقاومة ضغط العميل نتيجة مخاوفه بفقدان العميل وتغييره بمدقق آخر؛ الأمر الذي قد يجعله أكثر استجابةً لرغبات ومصالح العميل الانتهازية عند إصدار حكمه المهني، وهذا ما يعد تهديداً لجودة الخدمات التي تقدمها المهنة، وفقدان الثقة في مهنة التدقيق؛ مما يضر بسمعتها (Newton et al., 2016: 1). لذا انطلقت دعوات واسعة للهيئات التنظيمية في مجال المحاسبة والتدقيق لإيجاد آليات من شأنها التحكم في ظاهرة تسوق رأي المدقق الخارجي وتعزيز ديناميكية سوق التدقيق؛ إذ أوصت هذه الهيئات بتعزيز نظام الحوكمة في الشركات الخاضعة للتدقيق بهدف حماية استقلالية المدقق من تدخل الإدارة في عمل المدقق؛ من أجل الحصول على تقرير نظيف (Nasrudin et al., 2017: 3). وبناءً على ذلك يمكن صياغة مشكلة البحث من خلال السؤال الآتي: ما هو أثر حوكمة الشركات في الحد من ظاهرة تسوق رأي المدقق الخارجي؟

2.1.2 أهداف البحث

يستهدف هذا البحث التعرف على أسباب وجود ظاهرة تسوق رأي المدقق الخارجي في إقليم كوردستان العراق، فضلاً عن قياس وتحليل أثر حوكمة الشركات في الحد من هذه الظاهرة في من وجهة نظر مراقبي الحسابات بمكاتب وشركات التدقيق العاملة في بيئة إقليم كوردستان العراق.

2.1.3 أهمية البحث

تنبع أهمية البحث من دورها في استكشاف أسباب تفشي ظاهرة تسوق رأي المدقق الخارجي في بيئة إقليم كوردستان والبحث عن الآثار المترتبة على هذه الظاهرة، فضلاً عن إلقاء الضوء على مخاطر تسوق رأي المدقق الخارجي، التي يمكن أن تهدد سمعة مكتب التدقيق وتعرضها للمخاطر؛ مما يهدد المهنة ويفقدها مصداقيتها، وبالتالي حث المدققين على التمسك بالاستقلالية والموضوعية عند إصدار التقرير، وعدم الرضوخ لرغبات الإدارة، ومراعاة المصالح العامة. كما يستمد البحث أهميته من النتائج

المتوقعة منها، التي يمكن أن تسهم في تقديم دليل علمي عن العلاقة بين حوكمة الشركات وظاهرة تسوق رأي المدقق الخارجي بوصفه أحد أهم المواضيع ذات العلاقة ببيئة الأعمال في إقليم كوردستان ومتطلبات تفعيل مهنة التدقيق.

2.1.4 فرضيات البحث

يتبنى البحث في ضوء التساؤل الرئيس للمشكلة وهدف الدراسة فرضيتين رئيستين:

الفرضية الرئيسة الأولى: توجد علاقة ارتباط معنوية بين حوكمة الشركات وظاهرة تسوق رأي المدقق الخارجي.

الفرضية الرئيسة الثانية: يوجد تأثير معنوي بين حوكمة الشركات و ظاهرة تسوق رأي المدقق الخارجي.

2.1.5 منهج البحث وأسلوب جمع البيانات

لغرض معالجة موضوع البحث تم الاعتماد على المنهج الاستقرائي من خلال العودة إلى الرسائل والأطاريح الجامعية والكتب والدوريات والدراسات ذات العلاقة بموضوع البحث والمصادر الموجودة على مواقع الانترنت، أما الجانب التطبيقي فقد تم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي, وتم استخدام استمارة الاستبيان كأداة أساسية لجمع البيانات الأولية من مكاتب وشركات التدقيق في إقليم كوردستان.

2.1.6 مجتمع وعينة البحث

يتمثل مجتمع البحث جميع مكاتب وشركات التدقيق العاملة في بيئة إقليم كوردستان العراق، وتم اختيار مراقبي الحسابات العاملين في تلك المكاتب والشركات كعينة للبحث. إذ تم توزيع (50) استبيان على الأفراد المعنيين استرد منها (44) استمارة, فقد تم استبعاد (2) استمارة كونها غير صالحة للتحليل فيما استخدمت (42) استمارة تمثل نسبة عالية قياساً ومقياساً لإجراء التحليل.

2.1.7 حدود البحث

يتمثل حدود البحث فيما يأتي:

الحدود الزمانية: تتمثل الحدود الزمانية للبحث بعام 2024.

الحدود المكانية: تمثل الحدود المكانية شركات ومكاتب التدقيق في إقليم كوردستنان العراق.

الحدود البشرية : مدققو الحسابات الخارجين.

2.2 دراسات سابقة

2.2.1 دراسة (عبد العزيز والبراشي، 2024): "القيود المالية وأثرها على تسوق رأي المراجع في ظل اختلاف محددات بيئة المراجعة"

هدفت الدراسة إلى بيان أثر القيود المالية في جذب الشركات الخاضعة للتدقيق نحو البحث عن تسوق رأي المدقق الخارجي كوسيلة فعالة لتجنب ممارسات إدارة الأرباح في ظل اختلاف خصائص بيئة التدقيق وبالتطبيق على عينة من الشركات المدرجة في سوق مصر للأوراق المالية، لغرض تحقيق أهداف الدراسة فقد اعتمدت الدراسة المنهج الكمي التطبيقي لاختبار فرضيات الدراسة، ومن أبرز النتائج التي توصلت إليها الدراسة وجود علاقة طردية بين القيود المالية وممارسات تسوق رأي المدقق الخارجي، في حين أوصت الدراسة على الجهات المهنية والرقابية فرض مجموعة من الضوابط على مهنة التدقيق التي من شأنها تعزيز الدور الحوكمي للمدقق الخارجي.

2.2.2 دراسة (Mobasser, et al., 2021): "Corporate Governance and Audit Opinion Shopping"
"حوكمة الشركات و تسوق رأي التدقيق"

هدفت الدراسة إلى تحليل العلاقة بين آليات الحوكمة المتمثلة في نمط هيكل الملكية وخصائص مجلس الإدارة على تسوق رأي المدقق في الشركات المقيدة في سوق طهران للأوراق المالية وذلك بالاعتماد على عينة مكونة من 120 شركة خلال المدة الزمنية من 2010 إلى 2016. ولغرض تحقيق أهداف الدراسة اعتمدت الدراسة المنهج الكمي التطبيقي لاختبار فرضيات الدراسة، وقد توصلت الدراسة إلى وجود علاقة إيجابية معنوية بين تركز الملكية وتسوق رأي المدقق الخارجي, وعدم وجود أي علاقة بين المتغيرات المستقلة الأخرى و تسوق رأي المدقق الخارجي، في حين أوصت الدراسة الجهات المهتمة بالمهنة وهيئة الأسواق المالية بتعزيز نظام الحوكمة في الشركات المدرجة في سوق طهران للأوراق المالية نظراً لإسهامها في الحد من تسوق رأي المدقق الخارجي ومساعدة المستثمرين باختيار المحفظة الاستثمارية المثلى وبأقل مخاطر.

2.2.3 دراسة (Seifzadeh et al., 2021) "Management Characteristics and Audit Opinion Shopping"
" خصائص الإدارة وتسوق رأي التدقيق"

هدفت الدراسة إلى تحليل العلاقة بين خصائص إدارة الشركة الخاضعة للتدقيق وتسوق رأي المدقق الخارجي في الشركات المدرجة في بورصة طهران للأوراق المالية، ولغرض تحقيق أهداف الدراسة تم الاعتماد على المنهج الكمي التطبيقي لاختبار فرضيات الدراسة، ومن أبرز النتائج التي توصلت إليها الدراسة وجود علاقة إيجابية معنوية بين نرجسية الإدارة وتسوق رأي المدقق الخارجي، في حين أوصت الدراسة بضرورة قيام الجهات المنظمة للمهنة تفعيل دور لجان التدقيق في القضاء على ضغوط الشركات الخاضعة للتدقيق على المدقق من ضمنها تهديدات بالعزل.

2.2.4 إسهامات الدراسة الحالية

يتميز هذا البحث عن باقي الدراسات السابقة في كونه طبق في بيئة مختلفة كلياً عن نظيرتها من الدراسات السابقة؛ إذ حاول الباحثون الربط بين حوكمة الشركات وظاهرة تسوق رأي المدقق الخارجي في بيئة إقليم كوردستان؛ مما يسهم في محاولة إثراء نتائج الجهود البحثية في بيئة إقليم كوردستان.

3. الجانب النظري للدراسة

3.1 حوكمة الشركات

3.1.1 مفهوم حوكمة الشركات

زاد الاهتمام بمفهوم حوكمة الشركات خلال السنوات الماضية؛ نظراً للانهيارات والأزمات المالية والاقتصادية التي شهدتها بيئة الأعمال، إذ إن التطبيق الجيد لحوكمة الشركات يمثل سبيل التقدم للشركات والمجتمع ككل؛ لأن ذلك يضمن للشركات قدرا مناسبا من الضمان لتحقيق ربحية معقولة لاستثماراتهم، كما تضمن قوة وسلامة أداء الشركات ومن ثم تدعيم واستقرار تقدم الأسواق المالية (أحمد، 2018: 14). وتختلف وجهات النظر المهنيين والأكاديميين حول مفهوم حوكمة الشركات، وهذا الاختلاف ينبع أساساً من اختلاف مصالح الأطراف ذات العلاقة بالشركة، وتجدر الإشارة إلى أنه لا يوجد تعريف موحد متفق عليه لمفهوم حوكمة الشركات وذلك لتداخله في العديد من الأمور التنظيمية والاقتصادية والمالية والاجتماعية للشركات وهو الأمر الذي يؤثر على المجتمع والاقتصاد بشكل عام (مشابط، 2021: 24)؛ لذا فإن مفهوم حوكمة الشركات ذو طبيعة ديناميكية متجددة للمفهوم ذاته ومستمدة من الاهتمام المستمر على الصعيد الدولي والإقليمي والحالي، فقد بدأ الاهتمام بمفهوم

حوكمة الشركات وإبراز أهميته في الحد أو التقليل من المشكلات التي قد تنشأ من الفصل بين الملكية والإدارة التي مثلتها نظرية الوكالة، ولحق ذلك مجموعة من الدراسات العلمية والعملية التي أكدت أهمية الالتزام بمبادئ حوكمة الشركات (حامد، 2023: 449).

ونظرا لتزايد الاهتمام بهذا المفهوم فقد تناول العديد من المنظمات الدولية والمعاهد والهيئات والباحثين هذا المفهوم ومنها منظمة التنمية والتعاون الاقتصادي OECD التي عرفتها بأن حوكمة الشركات "مجموعة من العلاقات بين إدارة الشركة ومجلس إدارتها وحملة أسهمها ومجموعة أصحاب المصالح، ويتم تحديد الهيكل الذي يتم من خلاله تحديد اهداف الشركة والوسائل التي تحقق تلك الاهداف ومراقبة الاداء" (العجيل، 2022: 1280). في حين عرفتها مؤسسة التمويل الدولية (IFC) بأنها "مجموعة الهياكل والعمليات اللازمة لتوجيه وضبط المؤسسة وتحديد توزيع الحقوق والواجبات بين المشاركين الرئيسيين في الشركات ومنهم المساهمين وأعضاء مجلس الإدارة والمدراء، فضلاً عن تحديد القواعد و الإجراءات الخاصة باتخاذ القرارات بشأن أمور الشركة" (محمد، 2019: 10). في حين اجتهد الباحثون والدراسون في تعريف حوكمة الشركات، فقد عرفها (باناصر والصائغ ، 2020: 5) بأنها "سياسة شاملة تنظيمية رقابية تتبعها الشركة لتنفيذ خططها والوصول إلى أهدافها بكفاءة وفاعلية مما يحقق الجودة والتميز بالأداء بتنظيم العلاقات بين الاطراف المختلفة المرتبطة بالشركة والمؤثرة على أدائها وتحقيق الشفافية والعدالة وضمان المساءلة؛ مما يؤدي في النهاية إلى تقوية أداء الشركة وضمان استمراريتها".

ومن خلال ما تم عرضه من تعريفات للحوكمة خلص الباحثون إلى أنه على الرغم من اختلاف التوجهات في الوصول إلى مفهوم محدد للحوكمة إلا أن جميعها تنصب على أنها مجموعة من القواعد والضوابط والإجراءات الداخلية في الشركة التي توفر ضمانات العلاقات التعاقدية التي تربط بين إدارة الشركات وأصحاب المصالح ومساهميها، والقواعد التي توجه سلوك الشركات وحاملي الأسهم، ومديري الشركات، كما أنها تبين الآلية التي توضح من خلالها أهداف الشركة، والوسائل لتحقيق تلك الأهداف ومراقبة تحقيقها، وكذلك الإجراءات الحكومية التي تؤدي إلى تعزيز وفرض تطبيق تلك القواعد.

3.1.2 الدعائم الأساسية لحوكمة الشركات

يتطلب التطبيق السليم لحوكمة الشركات الالتزام بمجموعة القواعد المهمة التي تشكل الدعائم الأساسية للممارسة الإدارية الرشيدة، إذ إن هذه الدعائم مترابطة مع بعضها تضمن أعلى درجات الجودة والكفاءة لها, منها ما هو ذو طابع تشريعي كالالتزام بالقوانين والعمل على حماية ممتلكات الشركة، واستقلالية مجلس الإدارة واللجان المختلفة, و منها ما هو ذو طابع أخلاقي كالانضباط الذاتي، والمسؤولية أمام الأطراف المختلفة، ومنع المتاجرة والتلاعب بالمعلومات المحاسبية والمالية داخل وخارج الشركة، فيما نذكرها بالآتي بشيء من التفصيل (ابن يوسف وكمال، 2019: 194) (جياد، 2020: 181) (محمد، 2021: 16):

1- وجود إطار قانوني فعال: ويقصد به وجود إطار قانوني قوي وواضح ذي قواعد قوية لتنفيذه، فيما يتعلق بحماية حقوق جميع المساهمين والمراحل والإجراءات الأساسية للحوكمة والتأكد من تطبيقها.

2- الشفافية: التي تضمن الثقة والنزاهة والموضوعية في إجراءات إدارة الشركة والإفصاح السليم وفي الوقت المناسب، عن الموضوعات المهمة كلها المتعلقة بالشركة كالمركز المالي، والأداء، وحقوق الملكية. وتؤمن هذه الدعامة توصيل معلومات محاسبية من خلال قنوات معلوماتية ملائمة، فضلاً عن الإفصاح المالي وغير المالي. وأن تكون المعلومات صحيحة وواضحة وكاملة إلى كل الأطراف ذات المصلحة، بما يتيح لها لإعداد تحليل مفيد حول نظام الإبلاغ المالي المتكامل في الشركة.

3- المسؤولية: ويقصد بها صياغة مهام وأهداف الشركة بوضوح تام، ويأتي ذلك من خلال وضع هيكل تنظيمي واضح يحدد مسؤوليات مجلس الإدارة، فضلاً عن تحديد المزيج الأمثل من الأعضاء المستقلين والمديرين التنفيذيين، وبالتالي محاسبة المسؤولين ومتخذي القرارات أمام جميع الأطراف ذوي المصلحة في الشركة وفق الصلاحيات المناطة لهم والواجبات المحددة.

4- الاستقلالية: بغرض التطبيق السليم للحوكمة لا بد من وجود مجلس إدارة مستقل وقوي يستطيع أن يراقب المديرين التنفيذيين ويحاسبهم، وهذا يمثل خط الدفاع الرئيس ضد سوء استغلال السلطة الممنوحة للإدارة، كما أنه يؤدي إلى إمكانية قيامه بالرد الفوري، ومعالجة السلبيات بطريقة لا تستطيع الجهات التشريعية والمساهمون القيام بها في الوقت المناسب، وبالطريقة المناسبة.

5- العدالة: ضمان معاملة متساوية للمساهمين كافة بمن فيهم مساهمو الأقلية والمساهمون الأجانب وإدراج نصوص خاصة بحماية مساهمي الأقلية في النظام الأساسي للشركة, والاعتراف بحقوق كل الأطراف ذات المصالح التي ينشئها القانون والإفصاح عنها.

6- قواعد السلوك الأخلاقي: وهي قواعد تتعلق بالسلوك الأخلاقي للشركة وبمستوى عال من السلوك المثالي والقيم فيها والقائمة على أخلاق المهنة من نزاهة وموضوعية وأمانة في تنفيذ عمليات الشركة وتحقيق أهدافها.

3.1.3 الآليات المحددة لجودة هيكل حوكمة الشركات

نشأت آليات حوكمة الشركات بسبب مشكلات الوكالة الناتجة عن انفصال ملكية رأس المال عن الإدارة، ويمكن تعريف آليات حوكمة الشركات بأنها: "مجموعة من السلطات والمسؤوليات التي تحكم القرارات الإدارية، وتحدد الطرق والأساليب الواجب استخدامها لتنظيم العلاقات بين مختلف الأطراف المعنية، وتحقيق التوازن في تلبية احتياجاتهم وتعزيز قيمتهم، وكذلك تعمل آليات حوكمة الشركات بصفة أساسية على حماية وضمان حقوق حملة الأسهم والآخرين مِن أصحاب المصالح" (Sharma, 2017: 133).

وتعمل آليات حوكمة الشركات بصفة أساسية على حماية وضمان حقوق حملة الأسهم والآخرين من أصحاب المصالح المرتبطين بأعمال الشركة من خلال أحكام الرقابة والسيطرة على أداء إدارة الشركة، أي إن الهدف من آليات الحوكمة هو دفع المديرين نحو تعظيم قيمة الشركة من خلال تحسين الأداء المالي لها، وبناءً عليه فإن آثار آليات الحوكمة تصب عادةً في قيمة الشركة كما تعكسه أسعار الأسهم أو في الأداء المالي كما تعكسه التقارير المالية للشركة (Bel-omssmoliner, 2022: 4). ويمكن تصنيف أنواع آليات حوكمة الشركات إلى نوعين كالآتي:

1- آليات الحوكمة الداخلية: تتمثل بالأنشطة والفعاليات التي تقوم الوحدة الاقتصادية بتطبيقها داخلياً لتحديد العلاقات بين المساهمين ومجالي الإدارة والمديرين التنفيذيين وأصحاب المصلحة الآخرين (L-Sarraf & Al-Taie, 2021 :4729). وتتمثل هذه الآليات فيما يأتي:

أ. مجلس الإدارة: ينظر إلى مجلس الإدارة في الشركات على أنه الآلية الأساسية للحوكمة، بعدِّها الجهة المكلفة بالرقابة والإشراف، وهو عبارة عن هيكل من أشخاص يتم اختيارهم عن طريق الانتخاب من طرف المساهمين، يتمثل عملهم الرئيس بتوجيه الإدارة والإشراف عليها، ويمثل مجلس الإدارة أعلى سلطة في الوحدة الاقتصادية, وتوكل إليه جميع الصلاحيات اللازمة لاتخاذ القرارات اللازمة لتحقيق مصالح المساهمين والوحدة الاقتصادية وتقليل التكاليف التي تنشأ نتيجة الفصل بين الملكية وسلطة اتخاذ القرار (Melah, 2019: 60). وسيتم التعرف على هذه الآلية من خلال الآتي:

– حجم مجلس الإدارة: يعد حجم مجلس الإدارة عنصر أساسي في تحديد مدى فاعليته، فكلما زاد حجم مجلس الإدارة انخفضت مشاكل الوكالة من خلال التوافق بين مصالح الأطراف الداخلية والخارجية. هذا، وإلى جانب انخفاض التضارب الذي ينشأ بينهما والحد من انخراط الإدارة في التلاعب وحجب المعلومات بالتقارير المالية (ugwu et al., 2021: 24).

– استقلالية مجلس الإدارة: تعد استقلالية مجلس الإدارة أحد المكونات المهمة لحوكمة الشركات، إذ بات ينظر إلى المديرين غير التنفيذيين المستقلين كطرف خارجي في مجالس الإدارة باعتبارهم آلية رئيسة من آليات الرقابة الداخلية، ومؤشراً مهماً من مؤشرات جودة تطبيق حوكمة الشركات. وبالتالي فإن تزايد عدد الأعضاء غير التنفيذيين مؤشر عن ارتفاع درجة حماية مصالح أصحاب المصلحة، فهي تعزز من قيام مجلس الإدارة بمهامه الإشرافية والرقابية وتطبيق الممارسات المحاسبية المتحفظة للحد من التصرفات الإنتهازية للإدارة (Suryandari & Andhika, 2020: 513).

– الازدواجية بين منصبي رئيس مجلس الإدارة والمدير التنفيذي: تشير هذه الآلية إلى عدم الفصل بين اتخاذ رئيس مجلس الإدارة للقرارات من طرف، والرقابة على مدى سلامة هذه القرارات من قبل طرف آخر، الأمر الذي يقلل من جودة الإبلاغ المالي (حامد، 2023: 450).

– لجنة التدقيق: وهي لجنة تابعه لمجلس الإدارة تساعدها في أداء مهامها يتم تشكيلها من قبل مجلس الإدارة مكونة من الأعضاء غير التنفيذين وظيفتها القيام بالإشراف المستقل على التقارير المالية وعمليات التدقيق الخارجي، يقع على عاتقها واجب مساعدة مجلس المفوضين لضمان تقديم التقارير المالية للوحدة الاقتصادية بشكل عادل وفقاً لمبادئ المحاسبة المقبولة عموماً، وتنفيذ هيكل الرقابة الداخلية للوحدة الاقتصادية بشكل جيد، وتنفيذ عمليات التدقيق الداخلي والخارجي وفقاً لمعايير التدقيق المعمول بها (permatasari et al., 2019: 749).

ب. آلية تركز الملكية: يشير مفهوم تركز الملكية الى مجموع أو عدد المساهمين الذين يمتلكون نسبة كبيرة من رأس المال الوحدة الاقتصادية مما يسمح لهم بالتأثير والمشاركة في قرارات الوحدة الاقتصادية سواء التمويلية أو التشغيلية. وتتميز الوحدة الاقتصادية ذات الملكية المركزة إن كبار المساهمين لديهم حافز قوي للمراقبة الفعالة والتأثير على إدارة الوحدة لحماية استثماراتهم, ومن الممكن أن يخفض من تكاليف الوكالة ووضع حد للسلوك الانتهازي للإدارة العليا، وكلما تركزت الملكية بيد عدد قليل من المساهمين قل الضغط على الإدارة لتلبية توقعات الأرباح القصيرة الأجل؛ وذلك لأن تركيزهم يكون على الأرباح للمدى الطويل (jasim & Ibrahim, 2023: 34).

ج.آلية تعويضات المديرين التنفيذيين: إن المدير التنفيذي هو الوجه العام للوحدة الاقتصادية الذي يدير الموارد والعمليات بأكملها ويعمل كحلقة وصل بين الوحدة الاقتصادية ومجلس الإدارة والمستثمرين، ويكون مسؤولاً عن النجاح الذي تحققه الوحدة، ويمكن تعريف تعويضات المدير التنفيذي على أنها الحوافز المالية وغير المالية مثل الرواتب والمزايا والمكافآت والأسهم التي يحصل عليها المدير التنفيذي من الوحدة جراء الخدمات المقدمة من قبله (Akinwunmi, 2020: 24).

2. آليات الحوكمة الخارجية: تتمثل بالرقابة التي يمارسها أصحاب المصلحة الخارجيون على الوحدة الاقتصادية، فضلاً عن الضغوط التي تمارسها المنظمات المهنية والدولية ذات العلاقة، من أجل تطبيق قواعد الحوكمة. (abd al–Rahman,2021:79).

3.2 تسوق رأي المدقق الخارجي

يؤدي المدقق الخارجي أثرا محورياً في أسواق رأس المال من خلال مراقبة إدارة الشركة وحماية أصحاب المصلحة وذلك بتوفير رأي فني محايد عن مدى عدالة وصدق التقارير المالية للشركة، وباعتبار أن المدقق رقيب على تصرفات أو أعمال مجلس الإدارة، فإن الرأي السلبي الذي يصدره المدقق يعكس شكه المهني في عدم التزام إدارة الشركة في إعداد القوائم المالية وعرضها بالشكل الذي يلبي مصالح الملاك والمستثمرين، هذا ما جعل إدارة الشركات تتسوق من أجل الحصول على رأي نظيف إذا ما كان أداؤها التشغيلي وتقريرها المالي سلبياً، وذلك من خلال التعاقد مع مدقق خارجي يمكنه استيعاب التفضيلات الإدارية في التقرير المالي، وقد أطلق على هذه الظاهرة "ظاهرة تسوق الرأي" (Newton et al., 2016: 1).

وتعد ظاهرة تسوق الرأي من الظواهر الحديثة التي تواجه مهنة التدقيق؛ إذ ينظر إلى تسوق الرأي على أنه أسلوب تمارسه الشركات الخاضعة للتدقيق بكافة أنواعها للبحث عن مدقق خارجي يكون على استعداد لدعم الطرق والسياسات المحاسبية المعتمدة من قبل إدارة الشركات الخاضعة للتدقيق والحصول على رأي إيجابي عن البيانات المالية والقوائم المالية للشركة (المعايطة، 529:2020) (Patrian et al., 2023: 115). لذا فإن تسوق رأي المدقق الخارجي يعد ظاهرة انتهازية، وأن الرغبة الكامنة وراء هذه الظاهرة مشتقة من مشاكل الوكالة وتباين المعلومات، إذ إن انفصال الملكية عن الإدارة يسهم في خلق الحرية للإدارة في التصرف بشكل انتهازي لتعظيم منفعتها الشخصية وإن كان على حساب مصلحة المساهمين (عبد العزيز والبراشي، 2024: 792–793). وبالتالي قد تستخدم الإدارة تسوق رأي المدقق الخارجي للحصول على رأي نظيف لتمويه النتائج التشغيلية ونتائج التقرير المالي السلبية، ونظراً لأن المستثمر والهيئات التنظيمية والجهات الإعلامية غير قادرة على التوصل الكامل للعمليات التشغيلية اليومية، فإن إدارة الشركة تصبح لديها الفرصة الكاملة والإمكانية لتسوق رأي المدقق الخارجي من خلال التعاقد مع المدققين الذين يعطون رأياً إيجابياً حول الطرق والسياسات المحاسبية التي تتبناها إدارة الشركة الخاضعة للتدقيق لتعطي صورة مفضلة عنها (Zhang et al., 2022: 530). وفي هذا السياق يعرف تسوق رأي المدقق الخارجي بأنه "عملية سعي بعض الشركات للحصول على أراء مؤيدة لمواقفهم من خلال التعاقد مع مدقق خارجي يمكنها من ممارسة بعض الضغوط عليه، وبالتالي السماح لهم بتطبيق السياسة أو الطريقة المحاسبية التي تتلاءم مع مصالحها الذاتية" (عزه، 213:2016) (Zakaria et al., 2022: 101). لذا يمكن ربط ظاهرة تسوق الرأي بالسلوك الانتهازي للشركة الخاضعة للتدقيق عندما تبحث عن مدقق خارجي يكون أكثر استجابة للممارسات والسياسات المحاسبية التي تتفق مع الأهداف والاحتياجات الخاصة للشركة، ويعد هذا التصرف تضليلاً لمستخدمي التقارير المالية سواء كانوا أفرادا أم مستثمرين أم جهات ذات علاقة.

ومن وجهة نظر الباحثين أن تسوق رأي المدقق الخارجي هو قيام الشركات بالبحث عن مكتب التدقيق الذي يكون على استعداد لتزويدها بنوع التقرير الذي ترغب فيه والذي قد لا يتناسب مع طبيعة الوضع القائم في الشركة أي سعيها لخداع المستخدم الخارجي للقوائم المالية بغرض جذب الاستثمارات من أسواق رأس المال المختلفة.

3.2.2 أسباب وجود ظاهرة تسوق الرأي في بيئة التدقيق

تعد الإدارة الجهة الوحيدة المسؤولة عن إعداد التقارير المالية للشركة، وتمثل التقارير المالية أحد المصادر الرئيسة للمستثمرين لقياس أداء الشركات واتخاذ العديد من القرارات الاقتصادية؛ ومما لا شك فيه فإن دقة نتائج التقييم وما يتخذ من قرارات يتوقفان بشكل أساسي على مدى دقة وموثوقية المعلومات المحاسبية التي تتضمنها التقارير المالية؛ إذ إن المعلومات المحاسبية التي تشتمل عليها التقارير المالية والتي يستخدمها المستثمرون هي المنتج النهائي لتطبيق السياسات والطرق المحاسبية التي تختارها

إدارة الشركة من بين البدائل الأخرى المتاحة التي تسمح بها المعايير المحاسبية (Lugovsky & Kuter, 2020: 167). وطالما أن هناك مجالاً للمفاضلة في الاختيار من بين الطرائق والسياسات المحاسبية واساليب الإفصاح الممكنة، فإن الإدارة تختار الطرائق المحاسبية والسياسات وأساليب الإفصاح التي توفر معلومات للمستثمرين؛ وذلك لكونها الأكثر فائدة من وجهة نظرها، إلا أن ممارساتها في عملية الإختيار يكون في بعض الأحيان متأثرا بأهدافها الخاصة، وبالعوامل البيئية التي تعمل في ظلها، الأمر الذي يجعلها تقوم بإظهار قوائمها المالية بما يتفق مع أهدافها وليست مع أهداف ومتطلبات المستثمرين ومستخدمي القوائم المالية الآخرين؛ مما قد ينتج عنه آثار سلبية تؤثر في جودة المعلومات المعلنة، ويكون اختيار الطرائق والسياسات المحاسبية التي تتيحها المعايير المحاسبية على حساب صدق التعبير عن النتائج والاحداث والعمليات الفعلية المرتبطة بالشركة (عبد الحليم وآخرون، 2022: 985). ونتيجة ذلك، تمارس إدارة الشركات ظاهرة تسوق الرأي للحصول على رأي إيجابي بخصوص تقاريرها المالية وذلك من خلال استغلال الحافز المادي للمدقق والذي ينتج عنها تخلي المدقق عن إستقلاليته، وبالتالي إبداء رأي يتوافق مع رغبات إدارة الشركة في إعداد التقارير المالية (محمد، 2021: 650). لذا فإن استخدام الشركة للممارسات العدوانية بقصد تحقيق أهدافها الانتهازية من الممكن أن تجعلها تقوم بممارسات تسوق رأي المدقق الخارجي من خلال دفع أتعاب تدقيق مرتفعة تكون بمثابة مكافآت تدفعها الشركة لمكاتب التدقيق لتجاهل التعليقات غير المرغوبة والخضوع لرغباتها، وبالتالي إصدار رأي غير فني وغير محايد حول القوائم المالية للشركة. وفي السياق ذاته أشار (Saeed et al., 2023: 651) في الشركات الكبيرة تزداد ممارسات المديرين لإدارة الأرباح لتحقيق المنافع الشخصية، وقد يترتب على كبر حجم الشركة وما يرتبط بها من ارتفاع قيمة الأتعاب إلى استجابة المدقق لرغبات إدارة الشركة؛ لأن زيادة حجم الأتعاب التي يحصل عليها المدقق ستؤدي إلى الاعتماد الاقتصادي في إيرادات المكتب على عميل التدقيق، وهنا يتولد إدراك لدى المدقق بالخوف من فقدان العميل، وبالتالي فقد تلك الإيرادات؛ مما قد يترتب عليه التساهل في تنفيذ إجراءات التدقيق وعدم الإفصاح عن ممارسات إدارة الأرباح، وانخفاض احتمالية صدور رأي متحفظ. علاوة على ذلك أشار كل من (الوكيل، 2019: 10) (عطية، 2022: 303) إلى أن الشركات التي لديها مستوى عال من المستحقات الاختيارية هم أكثر استخداماً لممارسات إدارة الأرباح؛ لذا تحاول إدارة هذه الشركات بشتى الطرق التوجه نحو تسوق الرأي من خلال الضغط على المدقق الحالي وتهديده بالعزل ما لم يستجب لرغباتها في إعداد التقارير المالية، وفي حالة عدم إستجابة المدقق لرغبات الإدارة بعد محاولات الضغط، من الممكن أن تقوم إدارة الشركة بعزل المدقق وتعيين مدقق آخر أكثر تساهلاً بما يتوافق مع مصالحها الانتهازية. هذا ما أكده (Kurniawati, 2018: 103) من أن الشركات التي تحولت من (Big 4) إلى (non-Big 4) قامت بالفعل بتسوق رأي المدقق الخارجي، ولأن أي رأي غير الرأي النظيف يثير شكوك المستثمرين الحاليين والمرتقبين حول موثوقية القوائم المالية، وإن الشركات المساهمة تحرص على إجازة قوائمها المالية والتصديق عليها من قبل مدقق خارجي من دون تحفظات. في حين أشار كل من (DeFond et al., 2019: 4) (عبدالعزيز والبراشي 2024:789) إلى أن زيادة مستوى المنافسة بين مكاتب وشركات عامل مهم ومؤثر في ظهور ظاهرة تسوق الرأي في بيئة مهنة التدقيق؛ لأن في ظل المنافسة المتزايدة قد تفقد بعض مكاتب وشركات استقلاليتها، وذلك بسبب عدم حصولها على حصتها السوقية التي ترضى بها، لذا من المحتمل أن يتجه المدقق من ناحية الاحتفاظ بالعميل على حساب أدائه المهني، أو إبداء المرونة عند إعطاء رأيه والتساهل مع العميل نتيجة الخوف من فقدان العميل. ومن جانب آخر يمكن أن تستغل الشركة رأي المدقق لتفادي المشاكل القانونية, فإن تقرير المدقق السلبي يمكن أن يؤدي إلى مشاكل قانونية وتدخل من الجهات الرقابية؛ ولذلك

يمكن أن تسعى الشركات للحصول على تقرير مدقق إيجابي لتفادي هذه المشاكل والتستر على فشلها؛ مما يعني أنه قد تلجأ إدارة الشركات إلى ظاهرة تسوق الرأي لتجنب العقوبات والحصول على ترقيات وزيادة المكافآت (أحمد وخدر، 45:2023) (Choi et al., 2019: 8-10) (Zhang et al., 2022: 530-531).

ويرى الباحثون أن الدافع الرئيس لتسوق رأي المدقق الخارجي هي نية إدارة الشركة الخاضعة للتدقيق في التلاعب بالتقارير المالية لتحقيق أهدافها الانتهازية، من خلال البحث عن مدقق خارجي يمارس نهجاً أقل تشككاً وأكثر تساهلاً أثناء عملية التدقيق، وبالتالي الحصول على رأي التدقيق المؤيد لممارساتها المحاسبية لتغطية التقارير المالية والنتائج التشغيلية غير المرغوبة.

3.2.3 آثار ممارسة تسوق الرأي على الحكم المهني للمدقق

تعد ظاهرة تسوق الرأي من أكثر المشكلات التي تواجه بيئة مهنة التدقيق، ويعد من الأمور التي تضر بسمعة مهنة التدقيق، وتهدد بفقد الثقة الموضوعة فيها من مختلف الاطراف المستفيدة والمجتمع بشكل عام، وهو ما يهدد بدوره وجود المهنة وقيامها بأدوارها ووظائفها؛ إذ إن تفشي ظاهرة تسوق الرأي في بيئة مهنة التدقيق تحمل العديد من الآثار السلبية في الحكم المهني للمدقق وتدفعه إلى الرضوخ نحو رغبات إدارة الشركة وتحقيق متطلباتها الإنتهازية؛ لذا أصبح موضوع تسوق رأي المدقق الخارجي محل نقاش داخل الهيئات المنظمة لمهنة التدقيق للبحث عن الآليات التي تضمن استقلالية المدقق وزيادة قدرته على مقاومة ضغوط إدارة الشركة بخصوص ممارسات المحاسبية العدوانية (عبد العزيز والبراشي، 2024: 799). إذ يتأثر الحكم المهني للمدقق الخارجي بمدى قدرة المدقق على مواجهة ضغط العميل، وتزداد شدة ضغوط العميل عند تعارض المدقق مع العميل على العديد من القضايا المحاسبية، وإن عدم استجابة المدقق لرغبات وتفضيلات العميل من المحتمل أن تقوم إدارة الشركة بتغيير المدقق والتعاقد مع مدقق آخر يكون أكثر توافقاً مع رغبات الإدارة واحتياجاتها، وهذا الموقف يجعل المدقق يواجه معضلة أخلاقية نتيجة مخاوفه بفقدان العميل وتغييره بمدقق آخر أكثر استجابة لرغبات العميل، وهو ما يعد تهديداً لاستقلالية المدقق عند إجراء عمليات التدقيق وتذهب به نحو تسويق رأيه (Seifzadeh et al., 2021: 78). لذا إن سيطرة وهيمنة مجلس الإدارة على قرار اختيار المدقق الخارجي هو أكثر ما يخشاه المدقق، ولا يزال قوة يهدد بها عميل التدقيق في ظل وجود ظاهرة تسوق الرأي، فثمة علاقة بين إصدار المدقق رأيا متحفظاً وبين تغييره في السنة التالية؛ إذ إن قيام إدارة الشركة باختيار المدقق الخارجي يمكنها من ممارسة بعض الضغوط عليه لأنها هي التي اقترحت تعيينه، وهذا الأمر قد ينحدر إلى عملية المساومة بين المدقق الخارجي وإدارة الشركة لأن في هذه الحالة ستكون الإدارة قادرة على فرض مجموعة من السياسات المحاسبية على المدقق الخارجي ويكون المدقق غير قادر على مناقشة الإدارة في مدى ملاءمة السياسات بالشكل الذي يؤثر على الأهداف المرجوة من عملية التدقيق (سعيد وآخرون، 2023: 217). لذا يعد تدخل الإدارة في قرار تعيين وعزل المدقق هاجسا يؤرق المدقق، وقد تزداد حدة هذا الهاجس في ظل المنافسة المتزايدة وانخفاض الأتعاب وقلة عدد العملاء في السوق، الأمر الذي قد يؤثر على استقلالية المدقق، وبالتالي يجعله أكثر استجابة للممارسات والسياسات المحاسبية التي تتفق مع الأهداف والاحتياجات الخاصة للشركة، وذلك للحفاظ على الحصة السوقية وكسب المزيد من العملاء. وفي السياق نفسخ أشار (Mahieux, 2022: 24) إلى أن ظاهرة تغيير أو عزل المدقق الخارجي من قبل إدارة الشركة جعل المدقق يواجه ضغوطات من قبل العميل أثناء إصدار حكمه المهني، لا سيّما للمدقق الذي يعاني من محدودية في الحصة السوقية، وبالتالي سيكون على استعداد للسماح للعميل بإخفاء النتائج التشغيلية غير المرغوبة على أمل أن يقوم العميل بإعادة تعيينه

وعدم استبداله بمدقق آخر؛ الأمر الذي سينعكس سلباً على حكمه المهني؛ لذا فإن درجة استجابة مكاتب التدقيق لرغبات وتفضيلات معدي التقارير المالية يختلف من مكتب لآخر؛ إذ إن مكاتب التدقيق التي لديها عدد قليل من العملاء هم أكثر عرضة لضغوط إدارة الشركة، وفي هذه الحالة ستستمر إدارة الشركة في الضغط للتأثير على عملية التدقيق من أجل التمكن من تحقيق مصالحها الذاتية، وبالتالي قد ينتهك المدقق المعايير الأخلاقية المهنية مقابل بعض المكاسب الذاتية على حساب حكمه المهني المستقل (Bleibtreu & Mohrmann, 2019: 26).

بناءً على ما تقدم يرى الباحثون أن تسوق رأي المدقق الخارجي يرتبط ارتباطاً عكسياً باستقلالية المدقق الخارجي؛ إذ يؤدي إلى خروج المدقق الخارجي عن قواعد السلوك المهني والتنازل عن استقلاليته وتحقيق رغبات الشركة وتضليل المستثمر بإبداء الرأي الذي ترغبه الشركة نتيجة الخوف من فقدان العميل؛ لأنه كلما زاد شعور المدقق بأن هناك مدققا آخر ينتظر الفرصة ليحل محله لتدقيق حسابات العميل زاد احتفاظه بالعميل، وبالتالي من شأنه أن يؤدي إلى فقدان المدقق للأستقلالية.

3.2.4 انعكاسات حوكمة الشركات على ظاهرة تسوق رأي المدقق الخارجي

أن بيئة التدقيق تحمل العديد من الخصائص التي قد تهدد استقلالية المدقق الخارجي وتدفعه إلى الرضوخ نحو رغبات الشركة الخاضعة للتدقيق وتحقيق متطلباتها في تسوق الرأي، ومن هذا المنطلق، أصبح توجه الهيئات المهنية نحو الآليات التي تضمن استقلالية المدقق الخارجي وزيادة قدرة المدقق على مقاومة تهديدات الشركة الخاضعة للتدقيق (عبد العزيز والبراشي،2024: 799). وفي هذا الشأن، ناقشت الهيئات المهنية أهمية تعزيز نظام الحكومة في الشركات بما يدعم القضاء على ظاهرة تسوق الرأي ومن ثم تحسين استقلالية المدقق؛ إذ إن توجه الشركات نحو ظاهرة تسوق الرأي مستمدة من حوكمة شركات ضعيفة لتحقيق مصالح شخصية؛ ولذلك يمكن التحكم في تسوق رأي المدقق الخارجي من خلال آليات حوكمة الشركات، ففي ظل نظام الحوكمة الفعال يمكن السيطرة على الكثير من السلوكيات غير الأخلاقية والانتهازية للمديرين، وبالتالي ستقلل من احتمالية تغيير المدقق الخارجي بسبب تسوق رأي المدقق الخارجي وتعيين مدقق جديد أقل استقلالية (Mobasser et al., 2021: 14). وتعد لجان التدقيق إحدى المكونات الرئيسة للحوكمة الفعالة، إذ حرصت قواعد الحوكمة على دور اللجنة في اختيار المدقق فضلاً عن دورها في متابعة عملية التدقيق بغرض حماية استقلالية المدقق من ضغوط الإدارة والحد من ممارسة تسوق رأي المدقق الخارجي؛ لذا فإن الشركات التي لديها نظام فعال للحوكمة سيتأثر قرار اختيار مدقق حساباتها بهذا النظام؛ إذ إن نظام الحوكمة الفعال يمنع ويحد من التعاقد مع مكاتب التدقيق الأقل جودة، بينما الشركات التي بها نظام حوكمة ضعيف، تسعى للتعاقد مع مكاتب الأقل جودة وأكثر مرونة وتفهماً بغرض تسوق الرأي (Nasrudin et al., 2017: 3). ويؤكد (Naveed et al., 2020: 205-216) على أنه وفقاً لمنظور حوكمة الشركات، يطالب أعضاء لجنة التدقيق النشط والمستقل بمستوى عالٍ من جودة التدقيق؛ لأن لجنة التدقيق لا تزال قلقة بشأن استقلالية المدقق الخارجي بسبب تسوق رأي المدقق الخارجي ، التي قد تنجم عنها عقوبات مهنية ودعاوى قضائية؛ لذلك تختار المدققين الخارجيين المتخصصين في الصناعة لتقديم خدمات تدقيق عالية الجودة وذات قيمة مضافة لتعكس مصداقية التقارير المالية. كما يعد كبر حجم واستقلالية مجلس الإدارة دليلاً على حوكمة فعالة، وبالتالي بديلاً عن جودة التدقيق؛ إذ إن استقلالية مجلس الإدارة يؤثر إيجاباً في جودة التدقيق وسلباً في تسوق رأي المدقق الخارجي؛ لأنه مع زيادة نسبة أعضاء مجلس الإدارة المستقلين وكبر حجم المجلس سيؤدي ذلك إلى تحسين قراراتها ويجعلها أكثر موضوعية واستقلالية عند اختيار المدقق الخارجي (Mobasser et al., 2021: 15). بينما هناك علاقة طردية بين ازدواجية الدور وظاهرة تسوق الرأي؛ إذ إن الشركات التي

سيكون فيها الرئيس التنفيذي ورئيس مجلس الإدارة هما نفس الشخص أكثر احتمالاً في التوجه نحو تسوق رأي المدقق الخارجي (Seifzadeh et al., 2021: 81). أما بخصوص نمط الملكية وظاهرة تسوق رأي المدقق الخارجي فقد أشار (Zhang et al., 2022: 531) إلى أن نمط الملكية في الشركات عنصر مهم لحوكمة الشركات، وهو المحدد لطبيعة مشكلة الوكالة داخل الشركة من خلال التأثير في قرار اختيار مكاتب وشركات التدقيق؛ لذا فإن الطلب على خدمات مكاتب تدقيق أقل جودة التدقيق مرتبط بشكل إيجابي بنسبة تركز الملكية، وبالتالي هناك علاقة إيجابية معنوية بين تركز الملكية بيد فئة معينة وتسوق رأي المدقق الخارجي.

4. الجانب العملي للبحث

4.1 الأساليب الإحصائية المستخدمة في البحث

اعتماداً على توجه البحث وأهدافه ومضامين فرضياته، قام الباحثون بالاستعانة بمجموعة من الأساليب والأدوات الإحصائية وذلك باستخدام برنامج (SPSS V.20) (Minitab V.16) بهدف تحليل البيانات واختبار الفرضيات كالآتي :

1- التكرارات (Frequencies) والنسب المئوية (Percentages) والمتوسط الحسابي (Mean) والانحراف المعياري (Standard Deviation)، ذلك لاستخدامها في التحليل الأولي لمتغيرات البحث، وتشخيصها، بوصفها مؤشراً عاماً لإجابات أفراد عينة الدراسة.

2- معامل الارتباط (person) لتحديد نوع العلاقة واتجاهها بين متغيرات البحث.

3- تحليل الانحدار البسيط (Simple Regression Analysis)، لمعرفة معنوية تأثير المتغيرات المستقلة في المتغيرات المعتمدة بالاعتماد على قيم (R-squared، F.Test، T.Test ، Beta).

4.2 وصف مجتمع البحث والأفراد المبحوثين

4.2.1 وصف مجتمع البحث

شمل مجتمع البحث مكاتب وشركات التدقيق العاملة في بيئة إقليم كوردستان العراق المرخص لهم بمزاولة المهنة؛ لأنهم الطرف الأساسي في تحديد أثر وانعكاس حوكمة الشركات في الحد من ظاهرة تسوق رأي المدقق الخارجي.

4.2.2 وصف الأفراد المبحوثين

جاء اختيار الباحثين لفئة المدققين الخارجين كعينة للدراسة لما يمتلكونه من معرفة علمية وخبرة حول موضوع البحث؛ إذ استخدم الباحثون طريقة العينة العشوائية؛ إذ وزع (50) استبانة على عينة البحث المتمثلة بالمدققين في مكاتب وشركات التدقيق العاملة في إقليم كوردستان ، وقد رُدّ منها (44) استبانة، وأبعدت (2) استبانة نظرا لعدم تحقق الشروط المطلوبة للإجابة عن أسئلة الاستبيان، وبذلك يكون عدد الاستبانات الخاضعة للدراسة (42) استبانة وبذلك فهي نسبة مناسبة لإجراء التحليل, ومقياسها عالٍ.

واستخدم الباحثون مقياس ليكرت الخماسي لمعرفة إجابات المستجيبين لفقرات الاستبانة، إذ يعد مقياس ليكرت من أكثر المقاييس المستخدمة لقياس اتجاهات المستجيبين وآرائهم، وقد حددت درجات الإجابات بحسب الجدول (1).

الجدول (1)

درجات مقياس ليكارت الخماسي

الاستجابة	أتفق بشدة	أتفق	محايد	لا أتفق	لا أتفق بشدة

الدرجة	5	4	3	2	1

ثم قمنا بعملية فرز الاستمارات لمعرفة الاستمارات الصالحة ، واستبعاد الاستمارات غير الصالحة؛ وبالتالي أصبح القيد النهائي بعد التصفية والفرز (42) استمارة .

4.3 وصف متغيرات البحث وتشخيصها

4.3.1 وصف متغير حوكمة الشركات وتشخيصها

حُلّلت البحث إجابات أسئلة المحور الأول من الاستبانة التي تنص حوكمة الشركات، إذ تشير معطيات الجدول (2) إلى التوزيعات التكرارية والنسب المئوية والأوساط الحسابية والإنحرافات المعيارية للفقرات(X.10-X.1)، إذ تشير النسب إلى أن (53.5%) من أفراد العينة متفقون مع مؤشرات هذا البعد، و(4.56%) منهم غير متفقين، ونسبة (15.62%) محايدون بشأن هذا المحور.

وإن الأوساط الحسابية لفقرات المحور الأول تتراوح بين (3.67-4.12) بالمقارنة مع الوسط الحسابي العام لمتغير حوكمة الشركات البالغة (3.93). في حين يتراوح الانحراف المعياري لها بين (0.74-0.90) بالمقارنة مع الانحراف العام لمتغير حوكمة الشركات البالغة (0.72)، وهذا يبين أن التشتت بين إجابات أفراد عينة البحث قليلة نسبيا، وهذا يدل على اتفاقية أفراد العينة على أغلب فقرات أسئلة الاستبانة.

الجدول (2)

التوزيعات التكرارية والنسب المئوية والأوساط الحسابية والانحرافات المعيارية لمتغير حوكمة الشركات

المتغيرات	اتفق تماما		اتفق		محايد		لا اتفق		لا اتفق تماما		الوسط الحسابي	الانحراف المعياري
	5		4		3		2		1			
	ت	%	ت	%	ت	%	ت	%	ت	%		
X.1	14	24.6	20	35.1	6	10.5	2	3.5	0	0	4.10	0.82
X. 2	10	17.5	22	38.6	8	14	2	3.5	0	0	3.95	0.79
X. 3	8	14	21	36.8	9	15.8	4	7	0	0	3.79	0.87
X. 4	14	24.6	21	36.8	5	8.8	2	3.5	0	0	4.12	0.80
X. 5	6	10.5	23	40.4	11	19.3	2	3.5	0	0	3.79	0.75
X. 6	10	17.5	22	38.6	7	12.3	3	5.3	0	0	3.93	0.83
X. 7	8	14	16	28.1	14	24.6	4	7	0	0	3.67	0.90
X. 8	8	14	25	43.9	7	12.3	2	3.5	0	0	3.93	0.72
X. 9	9	15.8	20	35.1	12	21.1	1	1.8	0	0	3.88	0.77
X.10	7	12.3	21	36.8	10	17.5	4	7	0	0	3.74	0.85
المجموع											3.89	0.81

المصدر : من إعداد الباحثين بالاعتماد على نتائج البرنامج الإحصائي (SPSS) (N=42)

وهكذا تبين من خلال النتائج الظاهرة في الجدول السابق أن لجنة التدقيق تعد من أهم الآليات التي تعمل على تفعيل الدور الحوكمي للشركات، وهذا يسهم في حل المنازعات التي تنشأ بين الإدارة ومراقب الحسابات الناجم عن تقييم أداء مراقب الحسابات؛ مما يسهم بشكل إيجابي في زيادة مصداقية التقارير المالية المعدة للشركات الخاضعة للتدقيق.

4.3.2 وصف متغير تسوق رأي المدقق الخارجي وتشخيصها

حللت إجابات أسئلة المحور الثاني من الاستبانة التي تنص على تسوق رأي المدقق الخارجي ؛ إذ تشير معطيات الجدول (3) إلى التوزيعات التكرارية والنسب المئوية والأوساط الحسابية والإنحرافات المعيارية (y.20–y.11)، وتشير النسب إلى أن (43.01%) من أفراد العينة متفقون مع مؤشرات هذا البعد، و(9.16%) منهم غير متفقين، ونسبة (28.43%) محايدون بشأن هذا المحور.

والأوساط الحسابية لفقرات المحور الثاني تتراوح بين (3.31–3.88) بالمقارنة مع الوسط الحسابي العام الإجمالية تسوق رأي المدقق الخارجي البالغة (3.59).

في حين يتراوح الانحراف المعياري لها بين (0.62–1.04) بالمقارنة مع الانحراف العام تسوق رأي المدقق الخارجي البالغة (0.90)، وهذا يبين أن التشتت بين إجابات أفراد عينة البحث قليلة نسبيا، وهذا يدل على اتفاقية أفراد العينة على أغلب فقرات أسئلة الاستبانة.

الجدول (3)

التوزيعات التكرارية والنسب المئوية والأوساط الحسابية والانحرافات المعيارية لمتغير تسوق رأي المدقق الخارجي

المتغيرات	تفق تماما		تفق		محايد		لا اتفق		لا اتفق تماما		الوسط الحسابي	الانحراف المعياري
	5		4		3		2		1			
	ت	%	ت	%	ت	%	ت		ت	%		
11Y.	5	8.8	18	31.6	15	26.3	2	3.5	2	3.5	3.52	0.94
12Y.	3	5.3	14	24.6	19	33.3	5	8.8	1	1.8	3.31	0.86
31Y.	7	12.3	27	47.4	5	8.8	2	3.5	1	1.8	3.88	0.83
41Y.	6	10.5	20	35.1	9	15.8	5	8.8	2	3.5	3.55	1.04
51Y.	4	7	23	40.4	15	26.3	0	0	0	0	3.74	0.62
61Y.	5	8.8	20	35.1	12	21.1	5	8.8	0	0	3.60	0.85
71Y.	5	8.8	18	31.6	13	22.8	5	8.8	1	1.8	3.50	0.94
81Y.	2	3.5	20	35.1	14	24.6	5	8.8	1	1.8	3.40	0.85
91Y.	8	14	16	28.1	12	21.1	5	8.8	1	1.8	3.60	1.01
20Y.	7	12.3	17	29.8	9	15.8	6	10.5	3	5.3	3.45	1.15
المجموع											3.55	0.90

المصدر : من إعداد الباحثين بالاعتماد على نتائج البرنامج الإحصائي (SPSS) (N=42)

4.4 اختبار أنموذج البحث وفرضياته

4.4.1 تحليل علاقات الارتباط لمتغيرات البحث

استكمالاً للعمليات الوصفية والتشخيصية القائمة على معطيات التحليل الوصفي ، فقد أجرينا اختباراً لعلاقات الارتباط بين متغيرات البحث، بالأخص حول وجود علاقة إرتباط معنوي بين حوكمة الشركات وتسوق رأي المدقق الخارجي ومقاييسهما على المستوى الكلي من خلال استخدام معامل الارتباط (Pearson) وعند مستوى معنوي (0.05)، إذ يركز هذا المحور على اختبار علاقة الارتباط بين حوكمة الشركات وتسوق رأي المدقق الخارجي على المستوى الكلي، ويمثل مضمون هذه العلاقة السعي إلى تحقيق صحة الفرضية الرئيسة الأولى التي تنص على أنه: (توجد علاقة إرتباط معنوية ذات دلالة إحصائية بين حوكمة الشركات وتسوق رأي المدقق الخارجي على مستوى الكلي لمكاتب وشركات التدقيق العاملة في بيئة إقليم كوردستان إذ تشير معطيات لجدول (4) نتائج علاقات الارتباط بين كل من متغير حوكمة الشركات وتسوق رأي المدقق الخارجي، حيث يشير الى أن هناك علاقة إرتباط إحصائية موجبة وذات دلالة معنوية بين المتغيرين وعلى المستوى الكلي، إذ بلغ معامل الارتباط بين المتغير المستقل (حوكمة الشركات) والمتغير المعتمد (تسوق رأي المدقق الخارجي) (** 0.41) وهي قيمة معنوية عند مستوى (0.007) ، حيث إن تلك القيمة تشير إلى وجود العلاقة بين المتغيرين بحسب معطيات التحليل كما مبين في الجدول المذكور، وعلى هذا الاساس تتحقق الفرضية الرئيسة الأولى. والتي تنص على "وجود علاقة ارتباط معنوية موجبة بين حوكمة الشركات و تسوق رأي المدقق الخارجي". ويدل ذلك على أنه كلما زادت فاعلية حوكمة الشركات زادت مساهمتها في الحد من ظاهرة تسوق رأي المدقق الخارجي.

الجدول (4)

علاقة الارتباط بين حوكمة الشركات وتسوق رأي المدقق الخارجي على المستوى الكلي

المتغير المستقل / المتغير المعتمد	حوكمة الشركات
تسوق رأي المدقق الخارجي	0.41**

** معنوية عالية عندما تكون القيمة الاحتمالية (Sig.≤ 0.01)

* معنوي عندما تكون القيمة الاحتمالية (Sig.≤ 0.05) =42N

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على نتائج البرنامج الإحصائي (SPSS)

4.4.2 تحليل علاقة التأثير لمتغيرات البحث

استكمالاً للمعالجات المنهجية لفرضيات البحث يهدف هذا المحور إلى تحليل علاقة تأثير بين حوكمة الشركات وتسوق رأي المدقق الخارجي ضمن المستوى الكلي باستخدم أنموذج الانحدار الخطي البسيط وهو ما نصت عليه الفرضية الرئيسة الثانية؛

إذ يمثل مضمون هذه العلاقة اختباراً للفرضية الرئيسة الثانية التي تنص على أنه: (يوجد تأثير معنوي ذو دلالة إحصائية بين حوكمة الشركات وتسوق رأي المدقق الخارجي على المستوى الكلي لمكاتب وشركات التدقيق العاملة في بيئة إقليم كوردستان). إذ تشير معطيات الجدول (5) إلى أن هناك تأثيراً معنوياً ذا دلالة إحصائية يمثل مضمون هذه العلاقة اختباراً للفرضية الرئيسة الثانية التي تشير إلى وجود تأثير ذي درجة معنوية لحوكمة الشركات في الحد من ظاهرة تسوق رأي المدقق الخارجي؛ إذ يتضح من الجدول(5) وجود تأثير معنوي لحوكمة الشركات في الحد من ظاهرة تسوق رأي المدقق الخارجي على المستوى الكلي لمكاتب وشركات التدقيق العاملة في إقليم كوردستان، ويدعم هذا التأثير قيمة (F) المحسوبة والبالغة (8.042) وهي قيمة معنوية عند مستوى معنوي (0.007)، وقد فسر معامل التحديد (R2) ما نسبته (0.17%) من التغيرات التي تطرأ على المتغير المعتمد تفسر بالمتغير المستقل، كما أن قيمة (B) تشير إلى أن التغيير في المتغير المستقل بوحدة واحدة يؤدي إلى التغيير في المتغير المعتمد بمقدار (0.399) ويستدل من قيمة (t) المحسوبة (2.836) بأنها قيمة معنوية عند مستوى معنوي (0.007). وهذا يشير إلى صحة الفرضية الرئيسة الثانية بوجود تأثير لحوكمة الشركات في تسوق رأي المدقق الخارجي على المستوى الكلي.

الجدول (5)

تأثير حوكمة الشركات في تسوق رأي المدقق الخارجي على المستوى الكلي

	حوكمة الشركات							
المتغير المستقل / المتغير المعتمد	Beta	B	R²	R	قيمة F المحسوبة	Sig	قيمة T المحسوبة	Sig
تسوق رأي المدقق الخارجي	4090	90.39	0.17	0.41	8.042	0.007	2.836	0.007

** معنوية عالية عندما تكون القيمة الاحتمالية (Sig.≤ 0.01)

* معنوي عندما تكون القيمة الاحتمالية (Sig.≤ 0.05) N=42

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على نتائج البرنامج الإحصائي (SPSS)

5. الاستنتاجات والمقترحات

5.1. الاستنتاجات

5.1.1. استنتاجات الجانب النظري

1- إن ظاهرة تسوق رأي المدقق الخارجي من الظواهر الشائعة في سوق خدمات التدقيق, ويهدد استقلال المدقق, ويؤثر بشكل سلبي على مهنة التدقيق وتنظيمها.

2- من أسباب انتشار ظاهرة تسوق رأي المدقق الخارجي ضعف تطبيق آلية حوكمة الشركات من قبل إدارة الشركة محل التدقيق، وبالتالي إظهار قوائم مالية للمستثمرين بما يتفق مع أهدافها وليست مع أهداف ومتطلبات المستخدمين الآخرين.

3- إن التطبيق السليم لحوكمة الشركات يؤدي إلى تقليل ظاهرة تسوق رأي المدقق الخارجي، وبالتالي زيادة الثقة في التقارير المالية.

5.1.2 استنتاجات الجانب العملي

1- أظهرت نتائج التحليل الوصفي من إجابات الأفراد المبحوثين عن تحليل العلاقة بين حوكمة الشركات وتسوق رأي المدقق الخارجي, فقد اتفقت بنسبة عالية؛ وهذا يدل على الدور الذي تلعبه حوكمة الشركات في الحد من ظاهرة تسوق رأي المدقق الخارجي.

2- وجود علاقة ارتباط قوية ذات دلالة إحصائية بين حوكمة الشركات وظاهرة تسوق رأي المدقق الخارجي في بيئة إقليم كوردستان.

3- وجود علاقة تأثير معنوية وذات دلالة إحصائية لحوكمة الشركات في الحد من ظاهرة تسوق رأي المدقق الخارجي.

5.2 المقترحات

1- ضرورة تطبيق مبادئ حوكمة الشركات وآلياتها في كافة أنواع الشركات في بيئة إقليم كوردستان، وهذا الأمر يتطلب التدخل وتنسيق الأدوار لكل جهات ذات العلاقة.

2- على الجهات المهنية المختصة بمهنة المحاسبة والتدقيق في إقليم الكوردستان والمتمثلة في مجلس مهنة مراقبي الحسابات أن تقوم بدورها من خلال وضع إصدار التعليمات لتنظيم مهنة التدقيق فيما يخص ظاهرة تسوق رأي المدقق الخارجي.

3- على الجمعية العلمية لمراقبي الحسابات في الإقليم وضع برنامج خاص لكيفية احتساب أتعاب المدققين الخارجيين بشكل يدعم استقلالية المدقق, ويقلل من ظاهرة تسوق رأي المدقق الخارجي.

4- ضرورة أن تقوم الجهات الإشرافية والمنظمة للمهنة بوضع قواعد وإجراءات متعلقة بمراقبة جودة التدقيق لمكاتب التدقيق العاملة في الإقليم للحد من ظاهرة تسوق رأي المدقق الخارجي، فضلاً عن وضع عقوبات صارمة على المكاتب المخالفة لتلك التشريعات والقوانين، وأن تكون هناك متابعة لتنفيذ تلك العقوبات من قبل الجمعية العلمية لمراقبي الحسابات في الإقليم.

5- ضرورة العمل على تفعيل دور لجان التدقيق في الحد من أي ظروف تهدد استقلالية المدقق التي من ضمنها تهديده بالعزل؛ مما يقلل من نطاق تسوق رأي المدقق الخارجي.

6- زيادة الوعي بظاهرة تسوق الرأي وتوضيح أضرارها لكل من المدققين والمستفيدين من الخدمة، وذلك من خلال عقد ندوات والمحاضرات من قبل مختصين وأكاديميين في مختلف مناطق الإقليم.

7- ينبغي على المدققين في بيئة إقليم كوردستان التحري عن أسباب التي جعلت المدقق السابق لنفس العميل أن يرفض أو يستبعد من عملية التدقيق.

6. المصادر

6.1 المصادر العربية

6.1.1 الرسائل و الأطاريح الجامعية:

1- احمد، شهد إبراهيم، (2018)،" تأثير حوكمة الشركات في التدقيق التسويقي" ، نيل شهادة الدبلوم العالي في أدارة المصارف، كلية ادارة والاقتصاد، قسم العلوم المالية والمصرفية، جامعة كربلاء، العراق.

6.1.2 المجلات (الدوريات)

2- أحمد، دلير موسى، خدر، مشتاق خليل (2023)، " أثر استخدام المعيار الدولي للتدقيق(220) المتعلق بالرقابة الجودة في تقليل ظاهرة تسوق الرأي لدى مدققين الخارجيين: دراسة تحليلية لآراء عينة من مدققين الخارجيين في إقليم كوردستان العراق، مجلة تكريت للعلوم الإدارية والأقتصادية، المجلد(19)، العدد(62)، الجزء (1)، كلية الإدارة والاقتصاد– جامعة صلاح الدين– أربيل.

3- باناصر ، لميس جميل ، الصائغ ، مها فيصل،(2020) ،" دور الآليات المحاسبية لحوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في شركات قطاع الاتصالات بمدينة الرياض: دراسة ميدانية"، المجلة العربية للعلوم ونشر الأبحاث مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية والقانونية المجلد الرابع ، العدد الخامس عشر .

4- بن يوسف ، خلف الله ، كمال، زيتوني،(2019)، " دور آليات حوكمة الشركات في تحسين جودة المعلومات المالية في المؤسسة الاقتصادية "، مجلة جديد الاقتصاد، مجلد ،14، العدد، ديسمبر .

5- جياد، عباس فاضل،(2020)،" دور الأجهزة الرقابية في تطبيق قواعد الحوكمة وأثرها على الإفصاح وجودة التقارير المالية – دراسة تطبيقية في الشركات المساهمة العاملة في سوق العراق للأوراق المالية"، مجلة الاقتصادي الخليجي، العدد43،أذار.

6- حسين، هادي جاسم. (2024): "دور المدقق الخارجي في الحد من لتحريفات الجوهرية وانعكاسها على تقرير مراقب الحسابات"، مجلة واسط للعلوم الإنسانية، المجلد 20، العدد 2، 707–732. https://doi.org/10.31185/wjfh.Vol20.Iss2.704

7- حامد، أميرة حامد السيد. (2023): "أثر حوكمة الشركات على العلاقة بين قابلية الإفصاحات النصية للقراءة وجذب الاستثمار الاجنبي"، المجلة العلمية للدراسات والبحوث المالية والتجارية. المجلد 4، العدد 2.

8- سعيد، فيان سليمان حمه، الشجيري، محمد حويش علاوي، سعيد، نوزاد خضر، (2023)، " تأثير المنافسة في سوق التدقيق على سلوك المستثمرين: دراسة تطبيقية في عينة من مكاتب وشركات التدقيق في البيئة العراقية، مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد (19)، العدد(63)، الجزء الأول.

9- عبد الحليم، أحمد حامد محمود، أحمد، نبيل ياسين، سرور، عبير عبد الكريم إبراهيم. (2022): "دور المراجعة الداخلية في الحد من ممارسات إدارة الأرباح"، المجلة العلمية للدراسات والبحوث المالية والتجارية، المجلد 3، العدد 2.

10- عبد العزيز، هاني عبالرحمن السيد، البراشي، أحمد محمود أحمد، 2024، "القيود المالية وأثرها على تسوق رأي المراجع في ظل اختلاف محددات بيئة المراجعة" : دراسة تطبيقة، المجلة العلمية للدراسات والبحوث المالية والتجارية، كلية التجارة– جامعة دمياط، المجلد الخامي، العدد الأول– الجزء الثاني.

11- العجيل، عمر سعد،(2022)، " أثر تطبيق حوكمة الشركات على تحسين جودة المعلومات المحاسبية وترشيد القرارات في ظل الرقمنة –دراسة تطبيقية على سوق الأوراق المالية الكويتية" المجلة العلمية للدراسات والبحوث المالية والإدارية ، المجلد الثالث عشر ، العدد الثانى.

12- عزه، الأزهر، (2016) ، " أسباب وجود ظاهرة تسوق رأي المراجعة في الجزائر"- دراسة ميدانية على عينة من مكاتب المراجعة في الجزائر-، مجلة الباحث، العدد(16)، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الشهيد حمه لخضر، الوادي- الجزائر.

13- عطية، سارة حمدي. (2022): "الأثر المعدل لدرجة التخصص الصناعي لمراقب الحسابات على العلاقة بين أتعابه عن مراجعة القوائم المالية السنوية ودقة حكمه المهني بشأن استمرارية الشركات غير المالية المقيدة بالبورصة المصرية"، مجلة الإسكندرية للبحوث المحاسبية، المجلد 6، العدد 1.

14- محمد، أمجد حسن عبد الرحمن. (2019): "دراسة تحليلية للعلاقات بين تطبيق آليات الحوكمة في الشركات العائلية المصرية وجودة التقارير والمعلومات المالية وإمكانية طرح أسهم هذه الشركات في سوق الأوراق المالية"، مجلة الفكر المحاسبي، المجلد 23، العدد 3.

15- محمد، دلال محمد إبراهيم، (2021)، " الدور المعدل لخصائص مكتب المراجعة على العلاقة بين تسوق رأي المراجعة وأتعاب المراجعة وجودة الأرباح" ، مجلة الدراسات التجارية المعاصرة، المجلد(7)، العدد(12)، الجزء الثاني، كلية التجارة (بنات)- جامعة الأزهر.

16- مشابط، نعمة حرب. (2021): "أثر كفاءة حوكمة الشركات على العلاقة بين القدرة الإدارية وأتعاب المراجعة"، مجلة الإسكندرية للبحوث المحاسبية، المجلد 5، العدد 1.

17- المعايطة، محمد سمير جمال. (2020): "قياس مدى تأثير ظاهرة تسوق رأي المراجعة على تطبيقات معيار المراجعة الدولي (700): تكوين الرأي والتقرير عن القوائم المالية"، المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية، المجلد 11، العدد 3.

18- الوكيل، حسام السعيد، (2019)، " أثر التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي على الحد من ممارسات إدارة الأرباح في بيئة الأعمال المصرية- دراسة تطبيقية، مجلة الفكر المحاسبي، المجلد (23)، العدد (4)، كلية التجارة وإدارة الاعمال- جامعة حلوان.

6.2 المصادر الأجنبية

A. Journals& Periodical

1- abd al-Rahman, Muhammad al-Tayyib Ali, (2021), "Measuring the impact of accounting disclosure and the quality of financial reports through the mechanism of governance of Sudanese commercial banks," Journal of Finance and Corporate Governance, Volume (5), Issue (2).

2- AL-Sarraf, S. N., & Al-Taie, B. F. (2021). "The impact of governance mechanisms on the accounting disclosure for sustainable development and its reflection on the quality of financial Report". Review of International Geographical Education Online, 11(9).

3- Bel-Oms, I., & Segarra-Moliner, J. R. (2022), "How Do Remuneration Committees Affect Corporate Social Responsibility Disclosure? Empirical Evidence from an International Perspective", Sustainability, 14(2), 860.

4- Bleibtreu, Christopher, Mohrmann, Ulf. (2019): "Do Audit Clients Prefer Watchdogs or Lapdogs? The Effect of Strictness on Audit Offices' Market Shares", SSRN Electronic Journal.

5- Choi, Jong-Hag, Chung, Heesun, & Sonu, Catherine Heyjung, (2019), Opinion Shopping to Avoid a Going Concern Audit Opinion and Subsequent Audit Quality, A Journal of Practice & Theory, Vol. (38), No. (2).

6- Jasim, Tabarak ayad.,& Ibrahim, Mohammed Abdullah.(2023), " Measuring the impact of internal governance mechanisms on the quality of financial reports",Journal of Accounting and Financial Studies, VOL.18,ISS.65.

7- Lugovsky, Denis, Kuter, Mikhail. (2020): "Accounting Policies, Accounting Estimates and Its Role in the Preparation of Fair Financial Statements in Digital Economy", International Conference on Integrated Science.

8- Mahieux, Lucas. (2022): "Auditors' Incentives and Audit Quality Non-Audit Services versus Contingent Audit Fees", European Accounting Review, Vol 11, Issue 2.

9- Melah, Weam, (2019), "The Role of Internal Governance Mechanisms in Reducing Creative Accounting Practices – Case Study of the National Corporation for Phosphate Mines in Tebessa", Journal of Economic, Management and Commercial Sciences, Volume (12), Number (01).

10- Mobasser, K. S., M. Vatanparast, K. Azadi, (2021). Corporate Governance and Audit Opinion Shopping: Evidence from Iran, International Journal of Finance and Managerial Accounting, Vol.6, No.21, PP. 13-22.

11- Nasrudin, Wan Asma Wan, Mohamed, Norhayati, Shafie, Nur Aima. (2017): "Corporate Governance & Auditor Choice in Malaysia", SHS Web of Conferences, Vol 36, No. 7.

12- Naveed, Muhammad, Qadir, Alia, Umer, Muhammad. (2020): "Determinants of Audit Firm Selection Decision", International Review of Management and Business Research, Vol 9, Issue 4.

13- Newton, Nathan J., Persellin, Julie, Wang, Dechun, Wilkins, Michael. (2016): "Internal Control Opinion Shopping and Audit Market Competition", The Accounting Review, Vol 91, No. 2.

14- Patiran A, Marani Y, Bonsapia M, Manginte S, Noch M. (2023). Impact of Debt Default, Audit Quality, Opinion Shopping and Institutional Ownership to Acceptance of Going Concern Audit Opinions. PUBLIC POLICY (Jurnal Aplikasi Kebijakan Publik & Bisnis) (2023) 4(1) 107-122.

15- Permatasari, I., Komalasari, A., & Septiyanti, R. (2019), "the Effect of Independent Commissioners, Audit Committees, Financial Distress, and Company Sizes on Integrity of Financial Statements", International Journal for Innovation Education and Research, 7(12), 744-750,.

16- Saeed NK, Al-Shujairi MHA, Saeed VSH. 2023. The Effect of Audit Market Competition on Audit Quality in the Iraqi Environment. Migration Letters, 20(S4).

17- Seifzadeh el at. LJAF, (2021), " Management Characteristics and Audit Opinion Shopping", Iranian journal of Accounting Auditing& Finance, Vol.5,No.5, Iran.

18- Sharma, N., (2017), Corporate Governance Mechanisms in India. International Journal of Advance Research and Development, Vol.2 (5).

19- Suryandari, D., & Andhika, E. (2020). Corporate Governance Mechanism, Firm Size and Its Effects on Acceptance of Qualified Audit Opinion. KnE Social Sciences, 509-527.

20- Ugwu, I. V., Ekwochi, E. A., & Ogbu, C. G., (2021), "A critical study of corporate risk management committee impact on firm performance", International Journal of Academic Information Systems Research (IJAISR), 5(4), 24-39.

21- Velte, Patrick & Loy, Thomas (2018), "The impact of auditor rotation, audit firm rotation and non-audit services on earnings quality, audit quality and investor perceptions: a literature review, Journal of Governance and Regulation, Vol. 7, Issue 2, pp.74- 90.

22- Xing, C., Yuwen, H., & Yang, D. (2023). Goodwill impairment, auditor dismissal and opinion shopping–evidence from China. China Journal of Accounting Studies, 11(4), 864-896.

23- Zakaria, Nor Balkish, Zulkefeli, Hanis Athirah, Abdul Rahman, Rahayu. (2022): "Earning Management and Audit Quality", International Journal of Academic research in Accounting Finance and Management Sciences, Vol 12, No 1.

24- Zhang, G., Chen, S., Zhang, P., & Lin, X., (2022), Does the random inspection reduce audit opinion shopping? China Journal of Accounting Studies, Vol. (10), No (4).

B. Official documents and publications

1. Akinwunmi, O. D. (2020), "The determinants of CEO compensation in Nigeria: a quantitative study", Masters Thesis, Linne universitete.
2. DeFond, M., J. Zhang, Y. Zhao, (2019). Do Managers Successfully Shop for Compliant Auditors? Evidence from Accounting Estimates, Working Paper.
3. Kurniawati, Heny. (2018): "The determinants and consequences of auditor choice in Indonesia", PhD Thesis, Faculty of Economics and Business, Ghent University, Belgium.

م/ استمارة الاستبيان

أولاً. المعلومات الشخصية:

1. الجنس : ( ) ذكر ، ( ) أنثى

2. عدد سنوات الخبرة العملية : ( ) أقل من خمس سنوات، ( ) من ست سنوات إلى عشر سنوات ، ( ) أكثر من إحدى عشرة سنة

3. المؤهل العلمي : ( ) محاسب، ( ) مدقق خارجي، أخرى ( )

4. عدد الدورات التي التحقت بها في مجال عملك : ( ) لا يوجد، دورة واحدة ( )، أكثر من دورة( )

ثانياً. الأسئلة المتعلقة بمتغيرات البحث

المحور الأول: حوكمة الشركات يرجى وضع علامة (√) أمام العبارة التي تتفق مع وجهة نظرك

ت	الفقرات	مستويات الاستجابة				
		أتفق تماما	أتفق	محايد	لا أتفق	لا أتفق تماما
1	توفر أنظمة ضبط ورقابة داخلية فاعلة داخل الشركة الخاضعة للتدقيق تقلل من حدوث الاخطاء والتلاعب بالقوائم المالية.					
2	وجود دائرة تدقيق داخلي فاعلة تقوم بمراقبة تنفيذ أنظمة الرقابة الداخلية.					
3	وجود لجنة تدقيق فاعلة في الشركة يساهم في تحسين استقلال مراقب الحسابات من خلال متابعة ومراقبة استقلاليته ومدى موضوعيته والمحافظة عليها ومناقشته حول طبيعة ونطاق عملية التدقيق ومدى فعاليتها وفقاً لمعايير التدقيق المعتمدة.					
4	وجود لجنة تدقيق فاعلة في الشركة يسهم في تزويد مراقب الحسابات بوسيلة لتسوية المنازعات مع الإدارة كونها حلقة الوصل بين مراقب الحسابات ومجلس الإدارة بما يمكن مراقب الحسابات من القيام بعمله بمنأى عن أي قيود أو تأثيرات من قبل مجلس الإدارة وإدارة الشركة.					
5	تقوم لجنة التدقيق بمناقشة الإدارة والمدقق الداخلي في القوائم المالية التي تم تدقيقها.					
6	تقوم لجنة التدقيق بمناقشة مراقب الحسابات حول أية أمور أو مصاعب أو قيود على عمله أثناء قيامة بأداء مهمته وكذلك صعوبات حصوله على المستندات اللازمة.					
7	تقوم لجنة التدقيق بتدقيق تقارير مراقب الحسابات فيما يخص لسياسات والتطبيقات المحاسبية التي يتوجب تطبيقها. والمعالجات البديلة المسموح بها وفقاً للمبادئ المحاسبية والمعالجة التي يوصي بها مراقب الحسابات.					
8	تقوم لجنة التدقيق بتدقيق ومناقشة تقارير الإدارة حول نقاط الضعف والخلل في نظام الرقابة الداخلية وأية عمليات غش مرتبطة به.					
9	تقوم لجنة التدقيق بمناقشة الدائرة القانونية بأية قضايا قانونية مقامة ضد الشركة ولها أثر جوهري على التقارير المالية.					
10	تقوم لجنة التدقيق بمناقشة الإدارة ومراقب الحسابات حول التقارير التي ينبغي تقديمها للجهات الرقابية والحكومية.					

المحور الثاني: تسوق رأي المدقق الخارجي. يرجى وضع علامة (√) أمام العبارة التي تتفق مع وجهة نظرك.

ت	الفقرات	مستويات الاستجابة				
		أتفق تماما	أتفق	محايد	لا أتفق	لا أتفق تماما
11	هناك وجود فعلي لظاهرة تسوق رأي المدقق الخارجي في بيئة مهنة التدقيق في إقليم كوردستان.					
12	سبق وقدمت آراء لبعض الشركات التي كانت تتسوق الآراء من مراقبي الحسابات.					
13	إدارة الشركات دائماً ما تبحث عن آراء مؤيدة لمواقفها من طرف مراقبي الحسابات الآخرين.					
14	تتوعد الإدارة بتغيير مراقبي الحسابات الحاليين بمراقبي الحسابات الآخرين على استعداد لتأييد آرائها.					
15	تقرأ الشركات الخاضعة للتدقيق سوق التدقيق بحرص شديد لتقتنص فرصة القيام بتسوق الرأي، والبحث عن مدقق يكون أكثر تساهلاً واستجابةً لرغباتها.					
16	من الأسباب التي تؤدي إلى تغيير مراقب الحسابات هي إصدار رأي فيه تحفظات أو الامتناع عن الرأي.					
17	إن قرار تغيير مراقب الحسابات من قبل الشركة الخاضعة للتدقيق غالباً ما ينتج عنه تخفيضاً بأتعاب مراقب حسابات الجديد.					
18	يتأثر الحكم الشخصي لمراقب الحسابات بقرار عزله ويدفعه إلى عدم التمسك برأيه خلال مفاوضاته مع إدارة الشركة بشأن قرار إعادة تعيينه وعدم استبداله بمدقق آخر.					
19	يحفز طول مدة بقاء مراقب الحسابات وعدم عزله من قبل إدارة الشركة على تبني مراقب الحسابات أهداف اتجاهية تتوافق مع رغبات وتفضيلات الشركة.					
20	تعمل إدارة الشركة باستغلال حافز المادي لمراقب الحسابات من خلال زيادة قيمة الأتعاب التي يتقاضاها مراقب الحسابات؛ وذلك للحصول على رأي يتوافق مع رغباتها الانتهازية.					